

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0533

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2018. gada 21. mart? (*1)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 167.–171. pants – Ties?bas uz PVN atskait?šanu – Ties?bas uz PVN atmaksu nodok?u maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti atmaksas dal?bvalst? – 178. panta a) punkts – Ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanas noteikumi – Direkt?va 2008/9/EK – PVN atmaks?šanas noteikumi – Noilguma termi?š – Nodok?u neitralit?tes princips – PVN, kas samaks?ts un iek?auts r??inos vair?kus gadus p?c attiec?go pre?u pieg?des – Atmaksas ties?bu atteikums noilguma termi?a iest?šan?s d??, kas esot s?cies pre?u pieg?des dien?

Lieta C?533/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slov?kijas Republikas Augst?k? tiesa) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 29. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 20. oktobr?, tiesved?b?

Volkswagen AG

pret

Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekš?d?t?js M. Ileši?s [M. Ileši?], tiesneši A. Ross [A. Rosas], K. Toadere [C. Toader], A. Prehala [A. Prechal] un E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas] (referents),

?ener?ladvok?ts: M. Kampos San?ess-Bordona [M. Campos Sánchez-Bordona],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

–

Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky v?rd? – F. Imrecze, p?rst?vis,

–

Slov?kijas vald?bas v?rd? – B. Ricziová, p?rst?ve,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – A. Tokár un R. Lyal, k? ar? M. Owsiany?Hornung, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 26. oktobra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 167. pantu un 178. panta a) punktu, Padomes Direktīvu 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.), un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 41. pantu, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principus.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp Volkswagen AG un Finanšņu riadītājslovenskajai republikai (Slovākijas Republikas Finanšu direkcija) par daļēju šīs iestādes atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) noilguma termiņa iestāšanās dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3

Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana ar noliku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus jāpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4

Saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu “atskaitāšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

5

Minētās direktīvas 168. pants ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a)

PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6

Direktīvas 2006/112 169. pantā ir paredzēts:

“Papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

a)

darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī;

[..].”

7

Šīs direktīvas 170. pants ir formulēts šādi:

“Nodokļa maksātājiem, kuri [..] Direktīvas 2008/9/EK 2. panta 1. punkta un 3. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic prešu importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a)

darījumiem, kas minēti 169. pantā;

[..].”

8

Saskaņā ar minētās direktīvas 171. panta 1. punktu:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic prešu importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvas 2008/9/EK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.”

9

Direktīvas 2006/112 X sadaļā, kas attiecas uz atskaitīšanu, ietver 4. nodaļu “Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu”. Šīs direktīvas 178. pantā, kas ir ietverts šajā 4. nodaļā, ir paredzēts:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a)

168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavoti saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

10

Saskaņā ar minētās direktīvas 179. panta pirmo daļu:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitēšanas tiesības.”

11

Šīs pašas direktīvas 180. pantā ir paredzēts, ka “dalībvalstīs nodokļa maksātājam var būt veikta atskaitēšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu”.

12

Direktīvas 2006/112 182. pantā ir noteikts, ka “dalībvalstīs paredz nosacījumus un sīki izstrādātus noteikumus 180. un 181. panta piemērošanai”.

13

Saskaņā ar šīs direktīvas 273. pantu:

“Dalībvalstīs var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Direktīva 2008/9

14

Direktīvas 2008/9 1. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā paredzēti sīki izstrādāti noteikumi [PVN] atmaksēšanai, kā paredzēts Direktīvas 2006/112/EK 170. pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst 3. panta nosacījumiem.”

15

Saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu:

“Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1)

“nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī” ir jebkurš nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nodokli atmaksā, bet citas dalībvalsts teritorijā;

[..].”

16

Minētās direktīvas 3. pantā ir uzskaitīti nosacījumi, kam ir jābūt izpildītiem, lai tūlīt būtu piemērojama nodokļa maksājuma, kurš neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī.

17

Saskaņā ar Direktīvas 2008/9 5. pantu:

“Katra dalībvalsts jebkuram nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, atmaksā PVN, kas aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kurus tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs šajā dalībvalstī, vai attiecībā uz preču importu šajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi izmantoti šādiem darījumiem:

a)

darījumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112/EK 169. panta a) un b) punktā;

[..]

Neskarot 6. pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī.”

18

Direktīvas 2008/9 6. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“Lai nodokļa maksātājs atbilstu atmaksāšanas priekšnosacījumiem atmaksas dalībvalstī, nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, jāveic darījumi, kas dod atskaitēšanas tiesības dalībvalstī, kur tas veic uzņēmējdarbību.”

19

Šīs direktīvas 28. panta 1. punktā ir precizēts, ka šīs direktīvas noteikumi ir piemērojami atmaksas pieteikumiem, kas ir iesniegti pēc 2009. gada 31. decembra.

Slovākijas tiesības

20

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Likums Nr. 222/2004 par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīmeņa (turpmāk tekstā – “Likums Nr. 222/2004”), 49. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“(1) Tiesības atskaitīt nodokli, ar ko apliktas preces vai pakalpojumi, nodokļu maksātājam rodas dienā, kad kļūst iekasājams nodoklis par minētajām precēm un pakalpojumiem.

(2) Nodokļu maksātājs var no nodokļa, kas viņam jāmaksā, atskaitīt nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko viņš izmanto preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai kā nodokļu maksātājs, ievērojot 3. un 7. punktu minētos izņēmumus. Nodokļu maksātājs var atskaitīt nodokli, ja

a)

to viņam ir piemērojis cits nodokļu maksātājs Slovākijā par precēm vai pakalpojumiem, kas viņam tiek vai tiks piegādāti vai sniegti,

[..].”

21

Saskaņā ar šo likuma 51. panta 1. punktu:

“Nodokļu maksātājs var izmantot PVN atskaitīšanas tiesības saskaņā ar 49. pantu, ja:

a)

49. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētajā nodokļa atskaitīšanas brīdī viņa rēķinā ir kāda nodokļu maksājuma saskaņā ar 71. pantu izdots rēķins,

[..].”

22

Minētā likuma 55.b panta 1. punktā ir noteikts:

“Pieteicējs īsteno nodokļa atmaksas tiesības, iesniedzot elektronisku nodokļa atmaksas pieteikumu tās dalībvalsts elektroniskajā portālā, kurā viņam ir birojs, saimnieciskās darbības vieta, uzņēmums, pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta. Atmaksas pieteikumu iesniedz viņš kāds līdz 30. septembrim, kas seko atmaksas periodam. Daļēji uzdevums ir Bratislava I (Bratislavas I Nodokļu birojs (Slovākija)) nekavējoties elektroniski paziņo pieteicējam par nodokļa atmaksas pieteikuma saņemšanas datumu.”

23

Likuma Nr. 222/2004 71. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“(1) Šajā likumā

a)

“rēķins” ir jebkurš dokuments vai paziņojums, kas sagatavots papīra vai elektroniskā formātā saskaņā ar šo likumu vai saskaņā ar kādu citu dalībvalstī spēkā esošo likumu, kas regulē rēķinu sagatavošanu,

[..]

(2) Par rēķinu uzskata arī visus dokumentus vai paziņojumus, ar kuriem groza saskaņā ar rēķinu

un kuri specifiski un nep?rprotami attiecas uz to.”

24

Zákon ?. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (Likums Nr. 511/1992 par nodok?u administr?ciju un citiem maks?jumiem, un ar ko groza teritori?lo finanšu iest?žu organiz?ciju), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet?, 45. panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

“Ja vien šaj? likum? vai speci?l? likum? nav paredz?ts cit?di, nevar tikt iekas?ts nodoklis, nedz nodok?a starp?ba, nedz ar? var tikt atz?tas ties?bas uz p?rmaks?t? PVN atmaksu un pat ne ties?bas uz nodok?a atmaksu, ja ir pag?juši pieci gadi no t? gada beig?m, kur? nodok?u maks?t?jam b?tu bijusi j?iesniedz nodok?a deklar?cija vai k?da cita deklar?cija vai kad vi?am bija pien?kums samaks?t nodokli, neiesniedzot nodok?a deklar?ciju vai PVN deklar?ciju, vai kur? nodok?u maks?t?jam rad?s ties?bas uz p?rmaks?t? PVN atmaksu vai ties?bas uz nodok?a atmaksu [..].”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

25

No 2004. l?dz 2010. gadam Hella Leuchten?Systeme GmbH, V?cij? dibin?ta sabiedr?ba, k? ar? Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. un Hella Slovakia – Signal Lighting, Slov?kij? dibin?tas sabiedr?bas (turpm?k tekst? visas kop? – “sabiedr?bas Hella”), pieg?d?ja Volkswagen AG, V?cij? dibin?tai sabiedr?bai, veidnes automaš?n?m paredz?tu apgaismes iek?rtu ražošanai. Šaj? saist?b? sabiedr?bas Hella sagatavoja r??inus, neiek?aujot PVN, jo uzskat?ja, ka runa ir nevis par pre?u pieg?d?m, bet gan par “finansi?lu kompens?ciju”, par kuru nav j?maks? PVN.

26

2010. gad? sabiedr?bas Hella konstat?ja, ka to izmantot? metode neatbilst Slov?kijas ties?bu aktiem. L?dz ar to t?s sagatavoja r??inus, nor?dot tajos PVN, kas Volkswagen ir j?maks? par attiec?go pre?u pieg?d?m saska?? ar Likumu Nr. 222/2004, iesniedzta papildu nodok?u deklar?cijas par visiem gadiem no 2004. l?dz 2010. gadam un valsts budžet? iemaks?ja PVN.

27

2011. gada 1. j?lij?Volkswagen nos?t?ja Bratislavas I Nodok?u birojam (Slov?kija) pieteikumu par š?m pieg?d?m piem?rot? PVN atmaksu.

28

Ar 2012. gada 3. apr??a l?mumu šis nodok?u birojs da??ji apmierin?ja šo pieteikumu, liekot atmaks?t PVN 1536622,92 EUR apm?r?, kas atbilst pre?u pieg?d?m, kuras veiktas 2007.–2010. gad?. Nodok?u birojs savuk?rt to noraid?ja, cikt?l tas attiec?s uz laikposmu no 2004. l?dz 2006. gadam, jo bija beidzies Slov?kijas ties?b?s paredz?tais piecu gadu noilguma termi?š. Nodok?u birojs šaj? zi?? uzskat?ja, ka ties?bas uz PVN atmaksu bija raduš?s pre?u pieg?des dien?, proti, kad PVN bija k?uvis iekas?jams, l?dz ar to Volkswagen atmaksas ties?bas par laikposmu no 2004. l?dz 2006. gadam bija beiguš?s atmaksas pieteikuma iesniegšanas dien?. Slov?kijas Republikas Finanšu direkcija k? apel?cijas instances iest?de šo l?mumu apstiprin?ja.

29

Volkswagen c?la pras?bu atcelt šo p?d?jo min?to l?mumu Krajský súd v Bratislave (Bratislavas

apgabaltiesa, Slovākija), kas to noraidīja.

30

Tad Volkswagen par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa, norādot, ka valsts tiesību interpretācija par Likuma Nr. 511/1992, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlieta, 45. panta 1. punktā paredzētā piecu gadu noilguma termiņa sākuma datuma noteikšanu neatbilst ne Savienības tiesībām, ne arī Tiesas judikatūrai, jo tiesības uz PVN atmaksu, kuru uzskata Volkswagen, rodas tikai tad, kad preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir notikusi un kad piegādātājs ir piemērojis PVN, sagatavojot rēķinu. Tādējādi noilguma termiņš nevar sākties, ja nav izpildīti šie nosacījumi.

31

Tā kā ir jēnovērtē Volkswagen argumentācijas pamatotību un tādējādi ir jēnosaka piecu gadu termiņa, kurā nodokļa maksājumi pirms noilguma iestāšanās var pieprasīt atmaksājamo PVN, sākuma diena, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) vēlas noskaidrot savu nodokļu iestāžu prakses saderību ar Savienības tiesībām, atbilstoši kurai šo termiņu sāk skaitīt precīs piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, par ko ir jāmaksā PVN, dienā.

32

Šādos apstākļos Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1)

Vai Direktīva 2008/9 un tiesības uz nodokļa atmaksu ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz PVN atmaksu īstenošanai kumulatīvi ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem:

a)

ir notikusi preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un

b)

PVN ir iekauts rēķinā, ko sagatavo preču piegādātājs/pakalpojuma sniedzējs?

Citiem vārdiem sakot, vai ir iespējams, ka nodokļa atmaksu prasa nodokļu maksātājs, kura rēķinā nav piemērots PVN?

2)

Vai samērīguma principam un PVN neitralitātes principam atbilst tas, ka nodokļa atmaksas termiņu aprēķina no brīža, kad vāļ nav izpildīti visi materiāltiesiskie nosacījumi tiesību uz nodokļa atmaksu īstenošanai?

3)

Vai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, Direktīvas 2006/112 167. pantā un 178. panta a) punktā minētā noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kādi ir pamatlieta, un ar nosacījumu, ka ir izpildīti visi pārējie materiāltiesiskie un procesuālie nosacījumi, kas ir nepieciešami, lai īstenotu nodokļa atskaitēšanas tiesības, tie nepieļauj tādus nodokļu iestāžu rēķinus, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek liegtas Direktīvas 2008/9 paredzētā termiņu īstenošana?

tiesības uz nodokļa atmaksu, ja nodokli viņam rīcinā ir piemērojies piegādātājs un piegādātājs to ir samaksājis, pirms ir iestājies valsts tiesiskajā regulājumā paredzētais noilguma termiņš?

4)

Vai, ievērojot neitralitātes principu un samērīguma principu, kas ir PVN kopējās sistēmas pamatprincipi, Slovākijas nodokļu iestādes ir pārsniegušas to, kas ir vajadzīgs Direktīvas 2006/112 izvirzītā mērķa sasniegšanai, gadījumā, kad tās ir atteikušas nodokļu maksātājam tiesības uz samaksātu nodokļa atmaksu, jo ir iestājies valsts tiesiskajā regulājumā noteiktais tiesību uz nodokļa atmaksu noilguma termiņš, lai arī minētajā laikposmā nodokļu maksātājs neesot varējis īstenot tiesības uz nodokļa atmaksu un lai arī nodoklis ir pienācīgi iekasēts un krāpšanas nodokļu jomā vai nodokļu nesamaksāšanas risks ir pilnīgi izslēgts?

5)

Vai ir iespējams interpretēt tiesiskās noteikšanas principu, tiesiskās pārvaldes principu un tiesības uz labu pārvaldi Hartas 41. panta izpratnē tādējādi, ka tie nepieļauj tādai valsts tiesiskajai regulējuma normai interpretāciju, atbilstīgi kurai, lai ievērotu PVN atmaksas termiņu, noteicošais ir nodokļu iestādes lēmuma par nodokļa atmaksu brīdis, nevis brīdis, kad nodokļu maksātājs izmanto savas tiesības uz šo nodokļa atmaksu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo līdz ceturto jautājumu

33

Ar pirmo līdz ceturto jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzītāja būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir interpretējamas tādējādi, ka tās nepieļauj tādai dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādās apstākļos kā pamatlietā, kad PVN tika iekasēts nodokļa maksātājam izrakstotajā rīcinā un tas to samaksāja vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes, tiesības uz PVN atmaksu tiek atteiktas, jo minētajā tiesiskajā regulājumā paredzētais noilguma termiņš šo tiesību īstenošanai esot sīcīes piegādes dienā un esot beidzies pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas.

34

Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka Direktīvas 2008/9 mērķis saskaņā ar tās 1. pantu ir paredzēt sīki izstrādātus noteikumus PVN atmaksāšanai, kā paredzēts Direktīvas 2006/112 170. pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst Direktīvas 2008/9 3. panta nosacījumiem.

35

Direktīvas 2008/9 mērķis tomēr nav paredzēt nosacījumu atmaksas tiesību īstenošanai, ne arī atmaksas tiesību apmēru. Šīs direktīvas 5. panta otrajā daļā ir paredzēts, ka, neskarot tās 6. pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī.

36

Tādējādi vienā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja tiesības, ko reglamentē Direktīva 2008/9, saņemta citā dalībvalstī samaksātā PVN atmaksāšanu ir atkarīgas no viņam Direktīvā 2006/112 noteiktajām tiesībām atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis savā

dalībvalstīs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, Daimler un Widex, C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 41. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

37

Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksājumu tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņēmtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

38

Atskaitīšanas un tādējādi atmaksīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 27. punkts, un 2017. gada 21. septembris, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39

Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir jāstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ir tikuši veikti iepriekšējā posmā (spriedumi, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts, un 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

40

Tomēr priekšnoteikums tiesībām atskaitīt PVN ir gan materiāltiesiskā prasība vai nosacījumu, gan formālo prasību vai nosacījumu ieviešana (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 38. punkts).

41

Attiecībā uz materiāltiesiskām prasībām vai nosacījumiem no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteresētā persona iegūtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu "nodokļu maksātāja" minētās direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai nodokļu maksātāja preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu tiesības uz PVN atskaitīšanu, būtu iepriekš izmantojusi savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 28. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. punkts).

42

Attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem, kas ir pielīdzināmi formālām prasībām vai nosacījumiem, Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jāsaglabā rēķini, kas izrakstēts saskaņā ar tās 220.–236. pantu un 238.–240. pantu (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 40. punkts).

43

No iepriekš izklāstītā izriet, ka enerģētiskās to ir norādījis secinājumu 58. punktā, ka, lai gan saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas dienā, kad nodoklis kļūst iekasājams, minēto tiesību īstenošana saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu principā ir iespējama tikai, sēkot no brīža, kad nodokļa maksātāja rēķinā ir rēķini (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

44

Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu un 179. panta pirmo daļu PVN atskaitīšanas tiesības principā tiek īstenotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdā, kad nodoklis ir kļuvis iekasājams.

45

Taču saskaņā ar šīs direktīvas 180. un 182. punktu nodokļa maksātājam var būt veikta PVN atskaitīšana, pat ja tas nav savas tiesības īstenojis laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti valsts tiesiskajos regulējumos paredzētie nosacījumi un noteikumi (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

46

Tomēr iespēja īstenot PVN atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās noteiktības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tās tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubēts (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

47

Tiesa jau ir lūmusi, ka noilguma termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rēķinā nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot PVN atskaitīšanas tiesības, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar Direktīvas 2006/112 izveidoto sistēmu, ciktāl, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām nodokļu jomā, kas ir pamatotas ar valsts tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kuras ir pamatotas ar Savienības tiesībām (līdzvērības princips), un, otrkārt, ka tas PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmerīgi grūtu (efektivitātes princips) (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 34. un 35. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

48

Turklāt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasīšanu un novērstu krāpšanu.

C??a pret kr?pšanu, izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un iesp?jamiem p?rk?pumiem ir ar šo direkt?vu atz?ts un veicin?ts m?r?is. Ta?u pas?kumi, kurus dal?bvalst?m ir ties?bas noteikt saska?? ar t?s 273. pantu, nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs š?du m?r?u sasniegšanai. T?d?j?di tie nedr?kst tikt izmantoti t?d? veid?, ka tie sistem?tiski apdraud PVN atskait?šanas ties?bas un t?d?j?di PVN neitralit?ti (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 28. j?lijs, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 49. un 50. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

49

Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka, lai gan attiec?go pre?u pieg?de tika veikta laikposm? no 2004. l?dz 2010. gadam, sabiedr?bas Hella PVN korekciju veica tikai 2010. gad?, sagatavojot r??inus, kuros ir iek?auts PVN, valsts kompetentajai iest?dei iesniedzot papildu nodok?u deklar?cijas un Valsts kasei samaks?jot iekas?jamo PVN summu. No t? ar? izriet, ka kr?pšanas nodok?u jom? vai PVN nesamaks?šanas risks bija izsl?gts. Š?dos apst?kos Volkswagen objekt?vi nebija iesp?jas ?stenot savas ties?bas uz atmaksu pirms š?s korekcijas, jo pirms tam tai nebija r??inu, ne ar? t? zin?ja, ka ir j?maks? PVN.

50

Tikai p?c š?s korekcijas tika izpild?ti materi?ltiesiskie un form?lie nosac?jumi, kas dod ties?bas uz PVN atskait?šanu, un Volkswagen t?d?j?di var?ja l?gt to atbr?vot no maks?jam? vai samaks?t? PVN sloga saska?? ar Direkt?vu 2006/112 un nodok?u neitralit?tes principu. T?d?j?di, t? k? Volkswagen nav pier?d?jis r?p?bas neesam?bu un t? k? nav ?aunpr?t?gas izmantošanas vai kr?pnieciskas vienošan?s ar sabiedr?b?m Hella, nebija likum?ga pamata noilguma termi?u, kas esot s?cies pre?u pieg?des dien? un saist?b? ar dažiem laikposmiem esot beidzies pirms š?s korekcijas, attiecin?t uz ties?b?m uz PVN atmaksu.

51

L?dz ar to uz pirmo l?dz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Savien?bas ties?bas ir interpret?jamas t?d?j?di, ka t?s nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru t?dos apst?kos k? pamatliet? apl?kotie, kuros nodok?u maks?t?jam izrakst?taj? r??in? ir iek?auts PVN un tas to ir samaks?jis vair?kus gadus p?c attiec?go pre?u pieg?des, ties?bas uz PVN atmaksu tiek atteiktas, jo noilguma termi?š, kas min?taj? tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ts šo ties?bu ?stenošanai, esot s?cies pieg?des dien? un esot beidzies pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas.

Par piekto jaut?jumu

52

?emot v?r? uz pirmo l?dz ceturto jaut?jumu sniegto atbildi, no kuras izriet, ka valsts tiesisk? regul?juma vai prakses atbilst?ba Savien?bas ties?b?m t?dos apst?kos k? pamatliet? apl?kotie, var tikt v?rt?ta, ?emot v?r? Direkt?vu 2006/112, uz piekto jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

53

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Savienības tiesības ir interpretējamas tādējādi, ka tās nepieļauj daļēvu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādus apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, kuros nodokļu maksātājam izrakstītajā rēķinā ir iekļauts pievienotās vērtības nodoklis (PVN) un tas to ir samaksājis vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes, tiesības uz PVN atmaksu tiek atteiktas, jo noilguma termiņš, kas minētajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts šo tiesību īstenošanai, esot šādas piegādes dienā un esot beidzies pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – slovēņu.